Buenos Aires, de septiembre de 2023

**VISTO Y CONSIDERANDO:**

1º) Que, mediante pronunciamiento de fs. 262/271, el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, declaró condonadas las sanciones discutidas en autos. Con costas por su orden, atento lo dispuesto expresamente por el art. 12 inc. a, de la RG 4816/2020.

Para así resolver, el voto mayoritario tuvo en cuenta lo resuelto por esta Sala en la causa "Telcom Venture de Argentina SA (TF 81319010-I) c/DGI", del 10 de junio de 2021.

Destacó que en el caso de autos no resultaba controvertido que las obligaciones que dieron origen a las sanciones fueron regularizadas mediante un plan de facilidades de pago vigente, dispuesto con anterioridad al momento de entrada en vigencia de la ley 27.562, no correspondiendo entonces requerirle a la contribuyente la presentación de la declaración jurada prevista en el art. 59 de la RG 4816/2020.

A lo expuesto agregó que, según lo informado por el Fisco, la actora no estaba incursa en las causales de exclusión de los incisos a, y b, del art.16 de la ley 27.541, de acuerdo a las consultas efectuadas al Módulo de Juicios Universales del Sistema Atenea y de Seguimiento de Causas Penales, resaltando que en cuanto a aquéllas previstas en los incs. c, y d, de la referida norma, no se desprende obligación de informar al respecto.

2°) Que, disconforme con la decisión, **el Fisco Nacional** apeló y expresó agravios a fs. 280/293 vta., los que fueron replicados por su contraria a fs. 301/305 vta.

Sostiene que el precedente "Telcom Ventures de Argentina SA", del 21/6/21 no resulta aplicable no sólo por cuanto en autos se informó que de la visualización de las declaraciones juradas surgía la tenencia de bienes en el exterior, sino porque, además, la empresa allí había cancelado la deuda con anterioridad a la sanción de la ley 27.541, y su modif.

Aduce al respecto que la condonación que la precitada norma establece está sujeta al cumplimiento de los requisitos dispuestos en sus arts. 11 y 12.

La única distinción que efectúa ese último artículo remite en forma exclusiva a de qué manera se produce la citada liberación, de pleno derecho o a pedido de parte con motivo de la presentación de un plan de pago, pero ello no implica de modo alguno que exista una diferencia en cuanto a las condiciones que deben reunir los sujetos para ambos casos y así efectivizarse el beneficio legal.

En tal sentido entiende que, por imperio del art. 8º vigente según la ley 27.562, los demás contribuyentes a que refiere el art. 4º inc. e, de la RG 4816 no comprende a la totalidad del universo de sujetos pasivos sin más, sino que condiciona la posibilidad de que éstos puedan verse beneficiados en el régimen a que de poseer activos en el exterior se verifique la repatriación de al menos el 30% del producido de aquéllos.

A ello agrega que se puso en conocimiento del tribunal *a-quo* de manera reiterada que las multas discutidas en autos se encuentran vinculadas a las determinaciones de oficio dictadas mediante resoluciones 135 y 137/2017, que han sido apeladas por la contribuyente y actualmente se encuentran en trámite en la causa 43.631-I "Coto CICSA s/apelación", lo cual no fue tenido en cuenta al resolver. Destaca en tal sentido que se debió aguardar a que se resolviera el expediente principal en el que se sustancia la materia de fondo que originó las sanciones discutidas en los presentes autos.

3º) Que, conforme surge de los presentes autos, la actora interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal contra las resoluciones 84 y 85, ambas del 2018, por las cuales se le había aplicado una multa por IVA, períodos 7 a 9/2007, 12/2007, 1 a 8/2008 y 10/2008 a 6/2009 inclusive, y otra por Salidas no Documentadas por los pagos efectuados en los meses 10/2007 a 6/2008 y 7/2008 a 6/2009 inclusive, conforme el art. 46 y 47 inc, b, de la ley 11.683.

El 5/4/21 el Tribunal Fiscal solicitó al Fisco que informase si las obligaciones sustanciales que habían dado origen a las multas apeladas habían sido regularizadas en los términos de la ley 27.541 y si se encontraban canceladas.

Al respecto el Fisco informó que los importes a ingresar fueron incluidos en el Plan L694445 del 14/6/2019, de 60 cuotas, que se encontraba vigente. Por consiguiente, hizo saber que las obligaciones sustanciales que dieron origen a las multas apeladas no habían sido regularizadas en los términos de la ley 27.541 y su modif, como tampoco han sido totalmente canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la citada norma. Hace saber asimismo que, las multas en cuestión son accesorias de las determinaciones de oficio apeladas en el marco del expte. 43.631-I "Coto CICSA s/apelación". Informó, también, que el contribuyente: no tiene juicios en trámite finalizados ni paralizados. En cuanto a las exclusiones contempladas en el art. 16, incs. c, y d, manifestó no poseer acceso para realizar dichas verificaciones. Asimismo, señaló que no se encuentra inscripto como MiPyme.

Además, por medio del RE 2021-92965286-APN-SGAI dio a conocer que no surgía que la actora hubiese presentado el Régimen informativo previsto en el art. 59 de la RG 4816/20 y que de la visualización de las DDJJ del IG, períodos 2019 y 2020, se observaba un quebranto de fuente extranjera y en la DDJJ del período 2020 no declara ingresos de fuente extranjera, pero sin embargo, abriendo tal documento figura un quebranto de ingreso de esta fuente, mientras que en la DDJJ del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta del período fiscal 2019, la empresa declaró activos financieros en el exterior (títulos y acciones).

Por todo ello, consideró que no quedaba comprendida en los beneficios de la condonación ya que se debe estar alcanzado en los términos del art. 8º de la ley 27.541 y art. 4º de la RG, es decir, no poseer activos financieros en el exterior, y en el caso de tenerlos sus socios o accionistas directos o indirectos, con un porcentaje no inferior al 30% debían proceder a la repatriación de por lo menos el 30% del producido. Entendió también que no se aplicaba lo resuelto por esta Sala en el caso "Telcom Ventures de Arg. SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo" del 2 de septiembre de 2021.

La actora, por su parte, considera que resulta de aplicación al *sub lite* el precitado fallo y que le corresponden los beneficios de la condonación.

4º) Que, según surge de las constancias de la causa, no se encuentra controvertido que la parte actora regularizó la obligación principal que diera lugar a la multa discutida en el marco de los presentes actuados el **14 de junio de 2019**, es decir con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.541 y su modificatoria, en un plan de 60 cuotas, no presentó certificado MIPyME y posee un activo en el exterior -de acuerdo a la calificación prevista en el art. 8° de la ley 27.541- del que no se registra repatriación en los términos allí dispuestos.

Por otra parte, no se encuentra dentro de los sujetos excluidos por el art. 16 de la ley 27.541 y su modificatoria.

Así pues, la cuestión en debate requiere determinar si la sanción que motivó el presente proceso **se encuentra condonada de pleno derecho de acuerdo a lo dispuesto por el art. 12, cuarto párrafo, de la ley 27.541 y su modificatoria**.

5°) Que, el art. 8° de la ley 27.541 -en su redacción original- establecía que "*Los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, que encuadren y se encuentren inscriptos como Micro, Pequeñas o Medianas Empresas, según los términos del artículo 2° de la ley 24.467 y sus modificatorias y demás normas complementarias, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 30 de noviembre de 2019 inclusive, o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen por el presente Capítulo. A tal fin, deberán acreditar su inscripción con el Certificado MiPyME, vigente al momento de presentación al régimen que se aprueba por la presente ley, conforme lo establecido por la Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa del actual Ministerio de Desarrollo Productivo. Podrán acogerse al mismo régimen las entidades civiles sin fines de lucro*" (el resaltado es propio).

Por su parte, el artículo 12 de la referida ley, en su párrafo cuarto, disponía que "*Las multas y demás sanciones, correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 30 de noviembre de 2019, quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha*".

A su turno, la AFIP dictó la RG 4667 cuyo art. 25 reza: "*el beneficio de condonación de intereses y multas correspondientes a obligaciones de capital canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 27.541, en los términos del artículo 12 de la misma, se registrará en forma automática en el sistema "Cuentas Tributarias" así como en el servicio con Clave Fiscal "CCMA - Cuenta Corriente de Monotributistas y Autónomos". Será requisito para hacer efectivo el beneficio de condonación obtener el "Certificado MiPyME" hasta el día 31 de agosto de 2020, en los términos de la Resolución N° 220/19 de la ex*

*Secretaría de Emprendedores y de la Pequeña y Mediana Empresa y sus modificatorias*" (el destacado es propio).

Ahora bien, la ley 27.562 -B.O. 26/08/20- sustituyó el artículo 8° *supra* reseñado por el siguiente: "*los contribuyentes y las contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, podrán acogerse, por las obligaciones vencidas al 31 de julio de 2020 inclusive o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, al régimen de regularización de deudas tributarias y de los recursos de la seguridad social y de condonación de intereses, multas y demás sanciones que se establecen en el presente capítulo. Se excluyen de lo dispuesto en el párrafo anterior las deudas originadas en cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo, los aportes y contribuciones con destino a las obras sociales y a los siguientes sujetos: Personas humanas o jurídicas que, no revistiendo la condición de: i) MiPymes, ii) entidades sin fines de lucro y organizaciones comunitarias inscriptas como fundaciones, asociaciones civiles, simples asociaciones y entidades con reconocimiento municipal y que, con domicilio propio y de sus directivos fijado en territorio nacional, no persigan fines de lucro en forma directa o indirecta y desarrollen programas de promoción y protección de derechos o actividades de ayuda social directa, y iii) personas humanas y sucesiones indivisas que sean consideradas pequeños contribuyentes en los términos que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos, posean activos financieros situados en el exterior, excepto que se verifique la repatriación de al menos el treinta por ciento (30%) del producido de su realización, directa o indirecta, dentro de los sesenta (60) días* ***desde la adhesión*** *al presente régimen, en los términos y condiciones que determine la reglamentación. Para el caso de personas jurídicas, la condición de repatriación será de aplicación para sus socios y accionistas, directos e indirectos, que posean un porcentaje no inferior al treinta por ciento (30%) del capital social de las mismas. Quedan incluidos en estas disposiciones quienes revistan la calidad de uniones transitorias, agrupamientos de colaboración, consorcios de cooperación, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, incluidos fideicomisos*".

Asimismo, -y en lo que aquí interesa- la ley 27.562 reemplazó el párrafo cuarto del artículo 12 de la ley 27.541 por el siguiente: "*las multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales devengadas al 31 de julio de 2020 quedarán condonadas de pleno derecho, siempre que no se encontraren firmes a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley modificatoria y la obligación principal hubiera sido cancelada a dicha fecha*".

Por su parte, el art. 25 de la RG 4816 dispone que "*El beneficio de condonación de sanciones que no se encuentren firmes ni abonadas correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria o previsional, resultará procedente cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: a) Haberse efectuado el pago íntegro de la obligación sustancial al momento de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha. b) Haberse regularizado la obligación sustancial*

*e intereses no condonados mediante compensación, pago al contado o plan de facilidades de pago, en los términos de la presente resolución general, en la medida en que la sanción no se encuentre firme a la fecha de acogimiento al régimen de regularización.* ***c) Haberse regularizado la obligación sustancial y su respectivo interés mediante planes de facilidades de pago vigentes dispuestos con anterioridad al momento de entrada en vigencia de la Ley N° 27.562, siempre que la sanción no se encuentre firme ni abonada a dicha fecha*****".**

6°) Que, esta Sala se ha pronunciado en la causa 6488/2021 "Telcom Ventures de Arg. SA c/DGI s/recurso directo de organismo externo" el 2 de septiembre de 2021 en cuya oportunidad dijo que un análisis integral del plexo legislativo involucrado permite considerar que la condición de repatriación a la que refiere el art. 8° de la ley 27.541 se encuentra establecida únicamente para aquellos sujetos que pretendan acogerse al régimen de moratoria y gozar de los beneficios previstos para las obligaciones tributarias regularizadas en los términos allí dispuestos, **pero no para la condonación de las multas correspondientes a obligaciones sustanciales canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha ley, supuesto contemplado en el cuarto párrafo del art. 12 de la referida norma.**

7º) Que, si bien en el caso, las obligaciones que dieron origen a la sanción fueron regularizadas mediante un plan de facilidades de pago dispuesto con anterioridad al momento de entrada en vigencia de la ley 27.541 –y en el mencionado precedente se habían cancelado en su totalidad- , resulta aplicable el mismo criterio sentado en la precitada causa "Telcom" en virtud de lo previsto en el art. 25, inc. c, de la RG 4816.

En conclusión, estando las obligaciones sustanciales que dieran origen a las multas apeladas en autos regularizadas mediante un plan de facilidades de pago vigente con anterioridad a la aplicación de la ley 27.541 corresponde, tal como concluyó el Tribunal Fiscal en su sentencia, considerar condonadas las sanciones impuestas.

Es dable señalar al respecto que si bien en el art. 48 de la Res. 5101/2021 se incorporó la exigencia de la repatriación para los sujetos alcanzados por los beneficios de la condonación del art. 12, ptos. 4º y 5º, de la ley 27.541, esta normativa no resulta aplicable a la actora dado que su situación quedó regularizada al amparo del régimen anterior a la entrada en vigencia de la ley 27.653 (de conformidad con lo resuelto por este Tribunal en la causa "Ostry Silvia Beatriz c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo" del 10 de noviembre de 2022).

Las costas se imponen por su orden en atención a la naturaleza de la cuestión (art. 68, segunda parte del CPCCN).

Por todo lo expuesto **SE RESUELVE**: rechazar el recurso del Fisco y confirmar la resolución apelada, con costas por su orden (art. 68, segunda parte del CPCCN).

*Fecha de firma: 28/09/2023*
*Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA*

#37699199#385695210#20230928102317604

El Dr. Marcelo Daniel Duffy no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109 del RJN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

**JORGE EDUARDO MORÁN** **ROGELIO W. VINCENTI**

*Fecha de firma: 28/09/2023*
*Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA*
*Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA*

#37699199#385695210#20230928102317604